

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620081150745

UDC _____

厦门大学

硕士学位论文

合伙企业适用税收协定的资格问题研究

Study on the Issues of Partnerships' Qualification for the
Application of Tax Treaties

李 莎

指导教师姓名: 廖 益 新 教 授

专 业 名 称: 国 际 法 学

论文提交日期: 2011 年 4 月

论文答辩时间: 2011 年 月

学位授予日期: 2011 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2011 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

合伙企业作为一种特殊的经济组织形式，历史悠久却又不乏活力。其组织的简便性、盈利性以及灵活性使得很多经营者乐于选择此种方式开展经营，尤其是在服务业和投资行业。而经济全球化的今天，合伙企业亦早已跨出国门，全球化经营是其经营者追求盈利最大化的必备战略。

然而由于合伙企业所具有的双重属性，使得各国对其税收法律地位的界定有所不同，有的国家视之为纳税实体，有的国家视之为纳税虚体，还有的国家视之为“透明实体”。凡此种种，使得各国对合伙企业是否享有适用双边税收协定待遇的主体资格以及如何享有协定优惠问题持不同观点，进而采取不同税务处理方法。而合伙企业是否具有适用协定待遇的主体资格是合伙企业可否享受协定优惠的决定性前提，进而也决定着合伙企业所得应如何纳税，所以有必要研究合伙企业的协定适用主体资格问题。

本文共四部分，第一部分剖析合伙企业的内涵及其类型，分析合伙企业的双重属性，并在此基础上引申出各国对合伙企业所采取的不同的税收模式。第二部分详细介绍税收协定、税收协定注释以及相关报告中对协定资格的界定，并根据各国的实践，对合伙企业所享有的不同的协定资格进行了详细细分。第三部分针对各国对合伙企业协定资格的不同认识而产生的冲突，介绍解决此类冲突的一般方法及具体措施，并指出滥用合伙企业协定资格冲突的情形。第四部分则根据我国的具体情况，介绍我国对合伙企业征税的国内相关法律法规，指出我国中外合伙企业的不同协定资格以及现存缺憾。同时对我国已缔结税收协定中有关合伙企业资格规定进行分析，归纳不足并提出完善建议。

关键词：合伙企业；税收协定；协定资格

ABSTRACT

As a special form of economic organization, partnerships have a long history as well as strong activity. Simplicity, profitability, and flexibility of their organization make a lot of operators willing to opt business through partnerships, especially in service and investment fields. Today, with the proportion of the economic globalization being increase, partnerships have already stepped off the country, and global management of its business is the essential strategy for the pursuit of profit maximization.

However, due to the dual nature of the partnerships, their legal status in different country differs a lot. Some countries make it as a separate tax entity like a company in general. Some countries regard them as virtual body, and only the partners are responsible for the taxation. Also, there is an approach between the two approaches above——transparent entities, so-called "Quasi-physical method". All of this must make it a different attitude in the qualifications of the partnerships for tax treaty and in how to enjoy. However, the qualification of a partnership for tax treaty plays a vital role on if the partnership can enjoy preferential of tax treaty, which also determines how to tax the partnerships. So it is necessary to study the qualifications of partnerships for the tax treaty.

The paper has four parts, the first part analyzes the connotation and types of partnerships, also their double properties. And on this basis, the paper invites the countries' different tax modes. The second part details tax treaty and the comment to the tax treaty, and also other related reports. Then according to the practice of different countries, the paper gives a detailed subdivision. The third part introduces the conflicts due to the different understanding and qualification on the partnerships, and introduces the general method and specific measures to solve them. Then the paper points out cases which abuse the partnership agreements. The fourth part, according to the specific situations of our China,

introduces the domestic tax law on partnerships, and points out that different tax treatment among partnerships at home and abroad. Meanwhile, the paper analyzes the qualification provisions of the tax treaties that China has concluded, then points out the deficiencies and improving Suggestions.

Key Words: Partnerships; Tax Treaty; the Qualifications for the Tax Treaty

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

引 言.....	1
第一章 合伙企业概念及其协定适用困难	3
第一节 合伙企业概念及其性质分析	4
一、合伙企业的内涵界定及类型归纳.....	4
二、合伙企业的双重性质分析.....	5
第二节 合伙企业对协定适用的挑战	6
一、合伙企业在各国的纳税地位.....	6
二、合伙企业适用税收协定之困难及原因.....	8
第二章 合伙企业协定适用资格之认定	13
第一节 协定意义上“人”和“居民”之资格认定	13
一、协定意义上“人”之资格认定.....	14
二、协定意义上“居民”之资格认定.....	16
第二节 合伙企业协定资格细分	17
一、通常情形.....	17
二、特殊规则.....	18
第三章 合伙企业协定资格认定冲突之解决	25
第一节 解决认定冲突的原则	25
一、《报告》观点	26
二、其他相关原则	27
第二节 具体解决措施	28
一、国内立法间接消除资格认定冲突.....	29
二、国内无相关立法.....	30
三、合伙企业滥用协定资格认定冲突.....	34
第三节 未来之努力	35

一、缔结多边税收协定.....	35
二、加强国际税务情报交换制度.....	35
三、完善相互协商程序.....	36
第四章 我国对合伙企业协定资格态度之现状与发展.....	37
第一节 我国国内法对合伙企业税收之规制	37
一、国内法相关规定.....	37
二、现存缺憾.....	40
第二节 我国对合伙企业协定资格之认定	41
一、中外双边税收协定对合伙企业的规定.....	42
二、中外双边税收协定对合伙企业的适用.....	43
三、从税收协定视角评我国合伙企业税制缺陷.....	43
第三节 我国合伙企业税收制度之完善	45
一、国内税法规则之完善	45
二、国际税收协定之努力方向	47
结 束 语	49
参 考 文 献	51

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 The Concept of the Partnerships and the problems of the Application of Tax Treaties.....	3
Subchapter 1 The Anatomy of the Partnerships' Connotation and Nature	4
Section 1 The Definition and Type of the Partnerships.....	4
Section 2 The Discrimination on the Dual Nature of the Partnerships.....	5
Subchapter 2 The Challenge to the Application of Tax Treaties to Partnerships	6
Section 1 The Tax Treatment of Partnerships in Different Countries	6
Section 2 The Difficulty for the Application of the Tax Treaty to Partnerships and The Analysis of the Reason.....	8
Chapter 2 The Determination of the Applicable Qualification to Partnerships.....	13
Subchapter 1 The Determination of the Qualifacation to "Person" and "Residents" at the Sense of Tax Treaties.....	13
Section 1 The Determination of the Qualification to "Person" at the Sense of Tax Treaties	14
Section 2 The Determination of the Qualification to "Residents" at the Sense of Tax Treaties.....	16
Subchapter 2 The Subdivision of Different Qualifications to the Partnerships	17
Section 1 Normal Circumstances	17
Section 2 Special Rules.....	18
Chapter 3 The Resolution to the Conflicts of the Different	

Qualification to Partnerships.....	25
Subchapter 1 The Basic Methods to Solve that Conflicts	25
Section 1 The View of the Report	26
Section 2 Other Relevant Principles.....	27
Subchapter 2 Concrete Measures.....	28
Section 1 Domestic Legislation Which Eliminate Qualification Conflict Indirectly.....	29
Section 2 No Relevant Legislation at Domestic	30
Section 3 The Abusement of Conflicts to the Qualification of the Partnerships to the Tax Treaty	34
Subchapter 3 Future Efforts.....	35
Section 1 Conclusion of Multilateral Agreements	35
Section 2 Strengthening International Exchange of Tax Information System	35
Section 3 Perfecting Mutual Consultation Program	36
Chapter 4 The Current Situation and the Development of Our National's Attitude to the Qualification of the Partnerships.....	37
Subchapter 1 The Domestic Laws Which Regulates the Taxation to Partnerships	37
Section 1 Relevant Regulations.....	37
Section 2 Existing Defects.....	40
Subchapter 2 The Determination of the Qualification about the Partnerships of Tax Treaties in China	41
Section 1 The Prescription to the Partnerships in Sino-foreign Bilateral Taxation Treaties.	42
Section 2 The Application of the Partnerships to the Sino-foreign Bilateral Taxation Treaties	43
Section 3 The Defects of Our Partnership Taxation System Viewed from Tax Treaties.....	43
Subchapter 3 The Consummating to Our Taxation System of Partnerships ...	45

Section 1 The Consummating to the Domestic Tax Rules	45
Section 2 The Direction Efforts of the International Tax Treaties.....	47
Conclusion	49
Bibliography	51

厦门大学博硕士论文摘要库

引言

具有悠久历史的合伙，起源于人类需要合作——共同生产劳动——这一简单事实。合伙企业作为一种集联合资本与劳动为一体的古老的企业组织方式，在市场经济高度发达的今天，其仍具有强壮的生命力。因其组织简便、灵活、运营成本低、应变能力强等优点，受到各国经营者的青睐。合伙企业形式经过历史的洗礼，实践的磨砺，已由原来的简单的普通合伙企业发展为普通合伙企业、有限合伙企业，且普通合伙企业又可分为一般普通合伙企业和特殊普通合伙企业等多种形式并存的丰富的营运实体，逐渐绽放其应有的芬芳。尤其是在经济全球化的今天，合伙企业已是跨国经济活动中必不可少的一种充满生命力的灵活组织形式，特别是在服务业和投资行业。^①而近些年，服务业和投资业的发展迅猛，这也使得合伙企业在全球迅速蔓延。然而这也在国际税收层面掀起了不小的波澜。

众所周知，各国之间通过缔结双边或多边税收协定以解决国际税收的相关问题。OECD《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》第一条明确规定：“本协定适用于缔约国一方或缔约国双方居民的人”，各国之间缔结的此类协定基本上是采用了此条规定。即某个经营组织如期望适用该税收协定，则必须首先具备本条所规定的适用该协定之资格。然而合伙企业由于其性质的特殊以及各国对其征税机制的不同等原因，使得各国在确定合伙企业适用税收协定的资格时存在极大的不确定性，这进而导致合伙企业适用协定的困难。因此，笔者认为，非常有必要对合伙企业适用税收协定之资格问题做仔细探讨，并最终指导我国在此方面的立法及实践。

许多西方学者对合伙企业适用税收协定的资格问题进行过探讨，OECD第一工作小组针对合伙企业协定适用报告——the Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships 的出台更是推动了各国学者的讨论热情，如 MICHAEL, LANG 的“A Critical Analysis of the Report Prepared by the

^① BART, KOSTER. Partnership Taxation and Tax Treaty Application[R].Amsterdam:IBFD,2005.

OECD Committee on Fiscal Affairs”及 DAVID J.RACHOFSKY 的”Overview of the U.S. Tax Consequences of Disregarded Entities”等，我国亦有相关学者对该问题进行过深入研究，如廖益新教授的“国际税收协定适用于合伙企业及其所得课税问题——以中国执行双边税收协定为视角”及朱炎生，陈红彦的“消除合伙企业的重复征税问题初探——OECD 的观点介绍与评价”等。但总体而言，由于合伙企业在适用税收协定方面的复杂性，目前对合伙企业的协定适用资格之研究仍有一定程度的不足。

本文在参考上述报告、OECD 税收协定范本及其注释以及学者的相关文章或著作的基础上，结合各国实践，介绍合伙企业在各国所享有的不同的协定资格以及由此而引发的相关冲突，并重点探讨消除此类冲突的原则及方法。同时，本文也针对合伙企业在我国享有协定资格的现状，指出我国在此方面的现存不足，并提出相关完善建议。

第一章 合伙企业概念及其协定适用困难

关于合伙企业学界历来有两种不同的学说，即集合说和实体说。集合说认为合伙企业是合伙人之间的集合，具有人合性。如王泽鉴先生认为合伙虽具团体性，但终是基于契约而成立，与各当事人的人格、信用及财产关系密切相关，仍未脱离个人的因素。合伙企业的外部关系，虽设有代表，为合伙的机关，但其所代表者，并非合伙的外部关系，实属各合伙人。^①这种观点认为合伙企业在其本质上仍是合伙人的组合，合伙企业本身不具独立法律人格。早期的集合说存在许多弊端，如缺乏稳定性、容易浪费社会资源、不具可诉性及可能给合伙人造成不公平的后果等。^②

由此，学术界以及实务界逐渐开始向实体说倾斜。在实践中，一些国家赋予合伙企业一定的法律“人格”，承认其为法律上的独立实体，可以以合伙企业的名义独立享受法定权利、承担法定义务。如美国 1914 年的《统一合伙企业法》曾一度采集合说，认为合伙人的消亡或终止便会导致合伙企业的解散，^③后来，美国在 1997 年修订该法律时抛弃了前述做法，并在第二条明确规定：“合伙企业是一个与其合伙人相区别的实体”。但必须承认的是，美国修订后的法律也仅是说合伙企业与合伙人有不同之处，仍不可能在合伙企业与其合伙人之间划一条清晰明确的分界线。

正是基于对合伙企业的这两种不同的认识，使得合伙企业在适用税收协定时遭遇一定的阻力。

^① 王泽鉴．民法总则[M]．北京：中国政法大学出版社，2001.45.

^② 宋永新．美国非公司型企业法[M]．北京：社会科学文献出版社，2000.45-46.

^③ 美国曾经在 1914 年的《统一合伙企业法》中有此规定，UPA 31(5):"Dissolution is caused...by the bankruptcy of any partner or the partnership."另德国也有类似的规定，728(2) BGB:"The society is dissolved by the opening of the bankruptcy over the fortune of a partner."

第一节 合伙企业概念及其性质分析

一、合伙企业的内涵界定及类型归纳

（一）合伙企业的内涵界定

就法律行为的角度而言，合伙是指两个以上的民事主体共同出资、共同经营、共负盈亏的协议；就组织的角度而言，合伙是指两个以上的民事主体共同出资、共同经营、共负盈亏的企业组织形态。由此可知，无论是从法律行为角度还是从组织形态角度，都强调合伙共同出资、共同经营、共负盈亏、共担风险的特质。综合上述两种视角，合伙企业应是依法设立的、由各合伙人订立协议，共同出资、共同经营、共享收益、共担风险，并对其债务承担无限连带责任的盈利性组织。^①

合伙企业作为一种特别的经济形式，是市场经济发展的产物。是以合同关系为基础的，但它又不停留在个人之间的合同关系上，而是向前发展，以企业形式来体现这种合同关系，^②将企业形式与合同契约关系紧密融合在一起，并通过法律加以“固定”。值得一提的是，民商事意义上的合伙企业可能与税收意义上的合伙企业有不同的内涵，如某些国家在税收意义上所使用的合伙企业仅是其纳税虚体身份之代名词，^③以美国为例，美国的有限责任公司（limited liability company，以下简称 LLC）也可能是税收意义上的合伙企业。^④

（二）合伙企业的类型归纳

合伙企业经过历史长河的洗涤，其具体的形态逐步类型化，大致可分为普通合伙企业和有限合伙企业，普通合伙企业下还包含特殊的普通合伙企业，但因各国的历史文化及发展程度的不同，对其具体分类称谓及划分

^① 彭万林. 民法学[M].北京:中国政法大学出版社, 1999.107.

^② 卞耀武. 合伙企业法[M].北京:中国财政经济出版社, 1997.1.

^③ 纳税虚体本文将在下文合伙企业的纳税地位部分进行论述, 所以此处不赘述。

^④ DAVID J.,RACHOFISKY. Overview of the U.S. Tax Consequences of Disregarded Entities [J].IBFD,2001,55 (9/10):388.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库